

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Aplikace daně z přidané hodnoty v realitní kanceláři

Application of Value Added Tax in the Real Estate Office

Student: Bc. Veronika Balážová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2010

Místopřísežné prohlášení

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci zpracovala samostatně. Přílohy mi byly poskytnuty.

V Ostravě dne 30. dubna 2010.

.....

Bc. Veronika Balážová

Obsah

1. Úvod	1
2. Základní pojmy ze zákona o DPH.....	2
2.1. Daň z přidané hodnoty v českém a evropském právu	2
2.2. Základní pojmy a právní úprava nemovitostí	3
2.3. Předmět daně	10
2.4. Místo plnění.....	10
2.4.1. Místo plnění po novele k 1. 1. 2010	11
2.5. Převod nemovitostí	13
2.6. Poskytnutí služby.....	16
2.7. Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při převodu nemovitosti. 16	
2.8. Sazby daně.....	19
2.9. Základ daně.....	23
3. DPH v oblasti nemovitostí.....	24
3.1. Převod pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor	24
3.2. Nárok na odpočet DPH.....	25
3.3. Krácení nároku na odpočet	26
3.4. Úprava odpočtu daně	29
3.5. Technické zhodnocení	31
3.6. Nájem a pronájem nemovitostí.....	33
3.6.1. Nájem nemovitosti	34
3.6.2. Nájem nemovitosti v podílovém spoluvlastnictví.....	35
3.6.3. Finanční pronájem nemovitostí.....	35
4. Praktická aplikace DPH v realitní kanceláři.....	38
4.1. O společnosti EURO CONCEPT, s.r.o.	38
4.2. Pronájem nemovitostí	38
4.3. Výkup nemovitostí	41
4.3.1. Dobrovolné dražby	42
4.3.2. Nedobrovolné dražby	44
4.3.3. Výběrová řízení	46
4.3.4. Přímý odkup	47
4.3.5. Výkup nemovitostí z hlediska DPH	47

4.4.	Zprostředkování nákupu a prodeje nemovitostí	47
4.5.	Zkracování odpočtu a úprava odpočtu.....	49
5.	Závěr	50
	Seznam použité literatury.....	52
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	

1. Úvod

Cílem mé diplomové práce je analyzovat problematiku uplatňování DPH v oblasti nemovitostí s praktickou aplikací na případy řešené v realitní kanceláři EURO CONCEPT, s.r.o.

V teoretické části se zabývám vysvětlením pojmů ze zákona o DPH v souvislosti s nemovitostmi. Vymezením pojmů, předmětu daně, sazby daně, způsoby zdanění atd.

V druhé části se zabývám konkrétněji částmi zákona, které se přímo vztahují k činnostem realitní kanceláře. To znamená uplatnění nároku na odpočet daně, osvobození od nároku na odpočet daně, pronájem, technické zhodnocení a převod staveb, bytů, nebytových prostor a pozemků z hlediska DPH a s tím spojené krácení odpočtu daně a úprava odpočtu daně z přidané hodnoty.

Na praktické části aplikuji poznatky z části teoretické na již výše zmíněné realitní kanceláři EURO CONCEPT, s.r.o.

Činnosti, kterými se realitní kancelář zabývá, jsou:

- zprostředkování nákupu a prodeje nemovitostí – tedy nemovitost jako zboží,
- pronájem nemovitostí,
- výkup nemovitostí.

Společnost se také zabývá opravami a rekonstrukcí vykupovaných nemovitostí a dále jejich prodejem.

V závěru práce uvádím souhrnné výsledky a posouzení praktické aplikace zákona o DPH na realitní kanceláři.

2. Základní pojmy ze zákona o DPH

2.1. Daň z přidané hodnoty v českém a evropském právu

Daň z přidané hodnoty v České republice upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“). Od vstupu České republiky do Evropské unie se tuzemské právo řídí nejen nařízeními a směrnicemi, ale také rozhodnutími Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) - judikáty. Do 31. 12. 2006 to byla směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, pro kterou se používá název Šestá směrnice. Tato směrnice byla od 1. ledna 2007 nahrazena směrnicí 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty s novelou provedenou směrnicí 2006/138/ES, která se pracovně nazývá **Recast**. Pokud se může členský stát odchýlit od směrnice, je to v této směrnici přímo zmíněno.

„Přímý účinek směrnice. Z povahy směrnic vyplývá, že vlastnost přímého účinku je jim cizí, neboť směrnice se jednotlivce přímo týkat nemá. Směrnice jsou určeny výhradně členským státům a jsou závazné jen co do cíle (výsledku), jehož mají tyto státy dosáhnout, avšak volbu forem a metod jeho dosažení ponechávají členským státům. Legislativní opatření členských států k provedení směrnice je proto nezbytné a dlouho se vycházelo z toho, že směrnice přímý účinek nemají, neboť jej má až vnitrostátní prováděcí předpis.

Soudní dvůr však k tomuto problému zaujal jiné stanovisko, a to v několika svých rozhodnutích, v nichž specifikoval i další podmínky pro přímý účinek směrnic. Směrnice může výjimečně nabýt přímého účinku, není-li řádně a včas implementována do vnitrostátního práva a je-li tím znemožněno uplatnění práv jednotlivce, které ze směrnice vyplývají. Směrnice může získat přímý účinek až poté, co marně uplynula lhůta k její implementaci do vnitrostátního práva (rozhodnutí ESD ve věci Van Duyn). Přímý účinek směrnice může být jen vertikální vzestupný, tj. jednotlivce se může na základě přímo účinné směrnice dovolat svého práva vůči členskému státu; nemůže mu být směrnicí přímo uložena

žádná povinnost. Členský stát, který ve stanovené lhůtě neprovedl směrnici, se nemůže dovolávat tohoto porušení vlastní povinnosti vůči jinému subjektu.“¹

„Nepřímý účinek směrnice označuje stav, kdy směrnice nebyla řádně implementována do vnitrostátního práva a nejsou splněny předpoklady pro její přímý účinek. Její obsah musí být v takovém případě brán v úvahu při interpretaci příslušných vnitrostátních předpisů. Tato zásada, která není výslovně zakotvena v žádném právním předpisu práva ES, vychází výhradně z judikatury ESD. Byla rozpracována zejména v judikatuře Soudního dvora. Národní soud má vykládat a aplikovat vnitrostátní právní předpisy v souladu s požadavky práva Společenství, tedy i řádně neimplementované směrnice, a to v rozsahu, v jakém to vnitrostátní právo umožňuje.“²

V oblasti DPH to znamená, že se vnitrostátní soud bude muset u pojmů, jejichž obsah **Recast** či judikatura ESD ve vlastním textu výslovně nedefinuje, obracet zpravidla na ESD se žádostí o výklad těchto pojmů, i když se bude jednat o pojmy v tuzemské legislativě běžně užívané.

Nevýhody nepřímého účinku jsou 2. Prvním je, že všechny judikáty týkající se DPH nejsou a nebudou přeloženy, a tedy se nemusíme ani dozvědět, že definice pojmu, který používáme, vůbec někde existuje. Druhou nevýhodou je, že v okamžiku, kdy posuzujeme nějaký daňový problém, ještě příslušný judikát ESD neexistuje, a až po několika letech rozhodne ESD, jak tento pojem vykládat, bude povinností správce daně vykládat tento pojem shodně s tímto rozhodnutím ESD.

2.2. Základní pojmy a právní úprava nemovitostí

Nemovitostmi se podle ustanovení § 119 odst. 2 občanského zákoníku rozumí pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem. Pozemky jsou tedy nemovitostí vždy, stavby jen za podmínky jejich spojení se zemí pevným základem. Toto spojení není právně vymezeno, přesto je v praxi chápáno jako spojení se zemí, které umožňuje danou stavbu přemístit jinam bez jejího poškození nebo nežádoucího znehodnocení.

¹ Dostupné z WWW: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=156&typ=r&levelid=EU_229.HTM>.

² Dostupné z WWW: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=156&typ=r&levelid=eu_161.htm>.

Ostatní věci podle občanského zákoníku jsou věcmi **movitými**. Patří mezi ně i stavby, které nejsou spojeny se zemí pevným základem (např. prodejní stánek postavený na volně ložených panelech, cesta vybudovaná z volně ložených panelů nebo jiných stavebních prvků apod.).

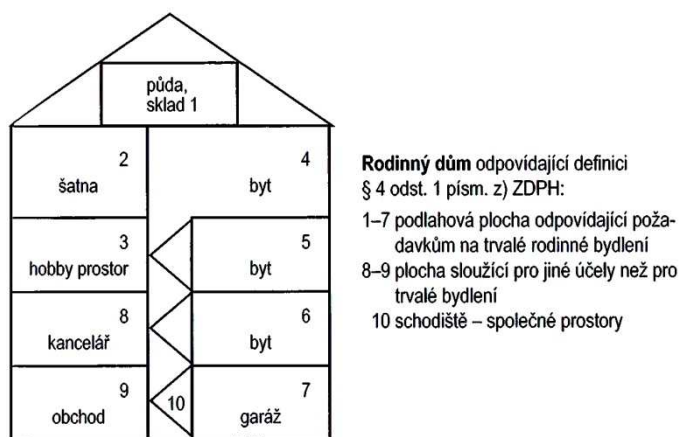
Zákon o DPH rozlišuje v § 4 odst. 1 písm. z) ZDPH nemovitosti jako: **rodinný dům, bytový dům a byt**.

Bytový dům a rodinný dům je vymezen definicí ve stavebních předpisech, podle kterých se posuzuje poměr podlahové plochy pro bydlení k podlahové ploše, která pro bydlení není určena. V případě, že bude převažovat plocha pro bydlení nad plochou, která určená k bydlení není, jedná se o rodinný dům nebo bytový dům. Pro přesné rozlišení se vychází ze správního rozhodnutí, případně stanoviska místně příslušného stavebního úřadu.

Pokud nelze podle správního rozhodnutí, případně stanoviska stavebního úřadu určit, zda se jedná o bytový dům nebo rodinný dům, nebo pokud se skutečný stav liší od stavu formálně právního, postupuje se při vymezení rodinného domu a bytového domu metodou stanovení poměru podlahových ploch splňujících podmínky pro trvalé bydlení k celkové podlahové ploše. Poměr se stanoví v procentech.

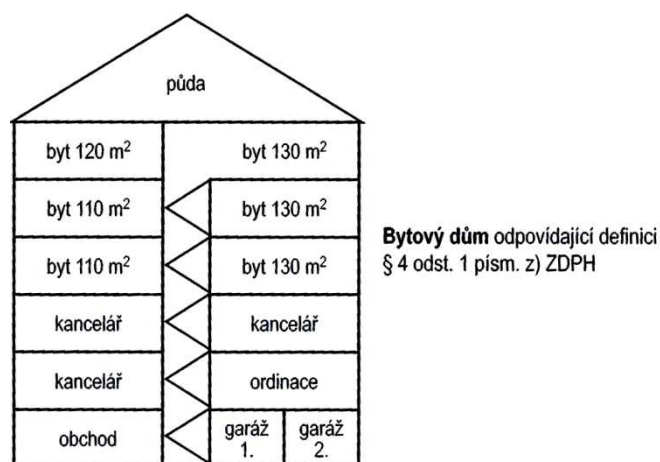
Do úhrnu podlahových ploch rodinného domu nebo bytového domu se započítává podlahová plocha všech místností a prostorů určených k bydlení a prostorů, které nejsou určeny k bydlení, jako jsou například garáže, obchody a kanceláře. Do úhrnu podlahových ploch bytového domu se také započítává podlahová plocha společných částí domu. Nezapočítává se plocha těch místností nebo prostorů, které nejsou běžně přístupné uživatelům domu a obvykle slouží jako technologické zázemí, šachty výtahů a podlahové plochy příslušenství domu.

Obr. 1.1 Rodinný dům



Zdroj: LEDVINKOVÁ (2009), s. 139.

Obr. 1.2 Bytový dům



Zdroj: LEDVINKOVÁ (2009), s. 140.

Příslušenství rodinného domu a bytového domu podle § 121 odst. 1 občanského zákoníku jsou věci, které náleží vlastníku hlavní věci a jsou jím určeny k tomu, aby byly s hlavní věcí trvale užívány. Příslušenství věci má ve vztahu k věci hlavní povahu věci vedlejší.

Příslušenství rodinného domu a bytového domu mohou být například stavby plnící doplňkovou funkci ke stavbě hlavní a ostatní stavby, například:

- garáže, zahradní altány, kůlny, skladové prostory pro dům,

- podzemní stavby, například jímky, jámy pro měřicí zařízení, čističky odpadních vod sloužící domu, vinné sklepy, stavby pro tepelná čerpadla,
- oplocení,
- přípojky na veřejné rozvodné sítě a kanalizace, které jsou ve vlastnictví majitele rodinného domu nebo bytového domu,
- připojení drobných staveb na rozvodné sítě a kanalizace, které jsou ve vlastnictví majitele rodinného domu nebo bytového domu,
- připojení drobných staveb na rozvodné sítě a kanalizaci stavby hlavní (liniové stavby sloužící domu),
- studny,
- bazény.

Příslušenství rodinného domu a bytového domu nejsou plošné stavby.

Byt je v § 4 odst. 1 písm. z) zákona o DPH definován odlišně od definice uvedené ve stavebních předpisech. Podle zákona o DPH je byt definován jako soubor místností, popřípadě jednotlivá místnost, který svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením splňuje požadavky na trvalé bydlení. Ve stavebních předpisech je u definice bytu uveden dodatek „a je k tomuto účelu určen“. Zákon o DPH tento dodatek neobsahuje, posuzuješ pouze podle jeho stavebně technického uspořádání.

Příslušenství bytu je vymezeno odlišně od příslušenství rodinného domu nebo bytového domu.

Z § 121 odst. 2 občanského zákoníku vyplývá, že příslušenstvím bytu jsou vedlejší místnosti a prostory určené k tomu, aby byly užívány s bytem.

Příslušenství bytu není samostatným předmětem občanskoprávních vztahů. Příslušenstvím bytu jsou místnosti a prostory, které jsou určeny k tomu, aby byly užívány s bytem, například komora, sklep, dřevník, kolna.

Jedná se o místnosti a prostory, bez nichž by nebylo možné byt užívat v rozsahu, který je pro užívání bytu určen.

Garáž není nikdy příslušenstvím bytu.

Příslušenstvím rodinného domu a bytového domu nejsou plošné stavby.

Jedná se o stavby, které jsou součástí pozemku a tvoří s ním jednu věc a nelze je fakticky ani hospodářsky od pozemku oddělit.

Jedná se například o zámkovou dlažbu, která je rozebíratelná, chodníky, odstavné plochy pro vozidla, dlažby a obruby, opěrné zdi a zahradní jezírka.

Příslušenstvím rodinného domu a bytového domu však mohou být plošné stavby, pokud jsou stavbou nemovitou podle § 119 odst. 2 občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, tj. takovou, která je spojena se zemí pevným základem. Jedná se například o plošnou stavbu, která splňuje všechny znaky nemovité stavby, je ve vlastnictví stejného vlastníka jako bytový dům nebo rodinný dům a tvoří s bytovým domem nebo rodinným domem jeden funkční celek. Například stavba, která slouží k parkování vozidel, přičemž nejde o veřejné parkoviště.

Stavbou pro rodinnou rekreaci se rozumí stavba, jejíž objemové parametry a vzhled odpovídají požadavkům na rodinnou rekreaci a která je k tomu účelu určena; stavba pro rodinnou rekreaci může mít nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví.

Stavbou ubytovacího zařízení se rozumí stavba nebo její část, kde je poskytováno ubytování a služby s tím spojené; stavbou ubytovacího zařízení není bytový dům a rodinný dům a stavby pro rodinnou rekreaci; ubytovací zařízení se zařazují podle druhu do kategorií hotel, motel, penzion, ostatní ubytovací zařízení, kterými jsou zejména ubytovny, koleje, svobodárny, internáty, kempy a skupiny chat nebo bungalovů, vybavené pro přechodné ubytování.

Rodinným domem pro sociální bydlení podle § 48a odst. 6 zákona o DPH je rodinný dům, tedy dům, ve kterém je více než polovina podlahové plochy určena pro rodinné bydlení a celková podlahová plocha rodinného domu nepřesáhne 350 m². Celkovou podlahovou plochou rodinného domu pro sociální bydlení se rozumí součet podlahových ploch všech místností rodinného domu.

Podlahová plocha pro vymezení rodinného domu pro sociální bydlení se stanoví jinak než podlahových ploch příslušenství rodinného domu a bytu.

Do podlahové plochy rodinného domu pro sociální bydlení se **započítává** součet podlahových ploch všech místností rodinného domu, jako jsou například kuchyně, pokoje, sociální zařízení, chodba, místnosti pro podnikání a garáž, která je v domě.

Do podlahové plochy rodinného domu pro sociální bydlení se **nezapočítává** součet podlahových ploch prostor, které nejsou místností a součet podlahových ploch místností, které tvoří příslušenství rodinného domu.

Prostory, které nejsou místností, jsou například balkóny, terasy, lodžie a půda. Místnostmi, které tvoří příslušenství rodinného domu, jsou například garáž, která je mimo dům, nebo dílna.

Bytovým domem pro sociální bydlení podle § 48a odst. 7 zákona o DPH je bytový dům, ve kterém jsou pouze byty pro sociální bydlení. To znamená, že musí mít víc než polovinu podlahové plochy určenou pro bydlení. Z uvedeného vyplývá, že v takovém domě nesmí být byt s celkovou podlahovou plochou nad 120 m².

Příslušenství staveb pro sociální bydlení se posuzuje obdobně, jak je uvedeno u příslušenství bytového domu, rodinného domu a bytu.

U rodinného domu pro sociální bydlení a bytového domu pro sociální bydlení se postupuje podle § 121 odst. 1 občanského zákoníku, podle kterého jsou příslušenstvím věci, které náleží vlastníku věci hlavní a jsou jím určeny k tomu, aby byly s hlavní věcí trvale užívány.

Bytem pro sociální bydlení podle § 48a odst. 5 zákona o DPH je byt, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 120 m².

Celkovou podlahovou plochou bytu pro sociální bydlení se rozumí součet podlahových ploch všech místností bytu včetně místností, které tvoří příslušenství bytu.

Do celkové podlahové plochy bytu pro sociální bydlení se nezapočítává podíl na společných částech domu.

Společnými částmi domu jsou například chodby, schodiště, půdy, kočárkárny, kolárny, společné prádelny. Společnými částmi domu jsou také obvodové zdi domu, společné antény, vnitřní rozvody vody atd.

Do podlahové plochy bytu pro sociální bydlení se **započítává** součet podlahových ploch všech místností bytu včetně místností, které tvoří příslušenství bytu, jako jsou kuchyně, pokoje, sociální zařízení, chodba, komora a sklep, který je místností.

Do podlahové plochy bytu se také započítává podlahová plocha, na které je umístěno vybavení bytu, sloužící uživateli bytu, jako je například nábytek, vestavěné skříně a kuchyňské linky, topná tělesa apod.

Do podlahové plochy bytu pro sociální bydlení se **nezapočítává** podlahová plocha prostor, které nejsou místností, jako jsou například balkóny, terasy, lodžie a dále se nezapočítává podíl na společných částech domu.

Místností je místně a prostorově uzavřená část stavby, vymezená podlahovou plochou, stropem a pevnými stěnami. Za místnost se nepovažují předsazené části stavby, jako jsou balkón a terasa, za místnost se nepovažuje ani lodžie. Balkóny, terasy a lodžie se nepovažují za místnost ani v tom případě, kdy jsou zasklené. Za místnost se také nepovažuje sklepní kóje, která je ohraničená pevnou stěnou nedosahující stropu nebo ohraničená jiným způsobem, například pletivem nebo laťkovou přepážkou. Pevnou stěnou se rozumí stěna, kterou nelze odstranit bez použití technických prostředků.

U bytu pro sociální bydlení je příslušenství stanoveno podle § 121 odst. 2 občanského zákoníku, podle kterého jsou příslušenstvím bytu vedlejší místnosti a prostory určené k tomu, aby byly s bytem užívány.

2.3. Předmět daně

Podle § 2 ZDPH je předmětem daně kromě jiného převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě za podmínky, že je uskutečňován osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, za úplaty s místem plnění v tuzemsku. Tyto podmínky musí být splněny současně, jinak daně plnění není předmětem daně.

Zde je potřeba se zmínit o výkladu pojmu: **přechod nemovitosti v dražbě**. K tomuto přechodu dochází také například i ve vyvlastňovacím řízení podle zvláštního zákona. To však uvedeno v § 2 ZDPH uvedeno není. To je v rozporu s čl. 14 odst. 2 písm. a) Směrnice, dle kterého je předmětem daně i převod vlastnického práva k majetku za platbu odškodného na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona. Pokud by nastal takový případ, z hlediska české legislativy by se přechod nemovitosti ve vyvlastňovacím řízení nepovažoval za předmět daně, ale z hlediska evropského práva ano. Paradoxně vyvlastnění věci movité je podle českého práva předmětem daně, ale považuje se za dodání zboží.

2.4. Místo plnění

Místem plnění při převodu nemovitostí je místo, kde se nemovitost nachází. Tedy řídí se legislativou státu, ve kterém se nemovitost nachází.

Místem plnění při poskytnutí služeb vztahujících se k nemovitosti je místo, kde se nemovitost nachází. Mezi tyto služby patří veškeré stavební a montážní práce prováděné na nemovitostech, služby realitní kanceláře, odhadce nebo služby architekta, ubytovací služby, s výjimkou ubytování jako nakoupené služby cestovního ruchu.

Článek 15 Směrnice umožňuje členským státům využívat určitá práva k nemovitostem, včetně věcných práv, která poskytují držiteli užívací právo k nemovitosti, „hmotný majetek“. Této možnosti však Česká republika do 31. 12. 2009 nevyužila.

2.4.1. Místo plnění po novele k 1. 1. 2010

„Místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti, včetně služby znalce, odhadce a realitní kanceláře, služby ubytovací, udělení práv na užívání nemovitosti a služby při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou zejména služby architekta a stavebního dozoru, je místo, kde se nemovitost nachází.“³

Novela zákona o dani z přidané hodnoty se ve stanovení místa plnění při poskytnutí služeb vztahující se k nemovitosti nemění, ale rozlišuje se okruh služeb, na který se toto ustanovení aplikuje.

Na rozdíl od znění zákona o dani z přidané hodnoty do 31. 12. 2009 jsou v tomto ustanovení navíc uvedeny služby ubytovací, udělení práv na užívání nemovitostí a služby při přípravě a koordinaci stavebních prací. Pokud se týká místa plnění u těchto služeb, zůstává zákon o dani z přidané hodnoty nezměněn, místo plnění je ve státě kde se nemovitost nachází.

Odpovídající úprava je obsažena v čl. 45 Směrnice Rady č. 2006/112/ES. Službami vztahujícími se k nemovitosti jsou mimo jiné také služby ubytování, pronájmu nemovitostí, za určitých okolností i skladování, správy budov a také právní služby týkající se konkrétní nemovitosti (sepsání nájemní smlouvy či kupní smlouvy).

Pokud se tedy nemovitost, ke které se vztahuje příslušná služba, nachází na území ČR, podléhá tato služba zdanění českou DPH.

V praxi to znamená, že služby vztahující se k nemovitosti mají místo plnění tam, kde se nemovitost nachází, bez ohledu na osobu příjemce, kterému je taková služba poskytnuta.

Nově je v zákoně o dani z přidané hodnoty v souladu se Směrnicí uvedeno v § 10 ZDPH i udělení práv na užívání nemovitosti (např. poskytnutí věcného břemene). Protože v čl. 15 Směrnice je umožněno členským státům považovat určitá práva k nemovitostem, včetně věcných práv, která poskytují držiteli užívací právo k nemovitosti, za „hmotný majetek“, využila ČR tuto možnost a aplikovala ji od 1. 1. 2010 do svého zákona.

³ LEDVINKOVÁ (2010), s. 128.

K problematice pojmu „nemovitost“ a k určení, zda dané služby představují služby související s nemovitostí a jakým způsobem mají být posouzeny pro účely stanovení místa plnění, se vyjadřoval Evropský soudní dvůr ve svých judikátech.

Jedná s o judikát **C-166/05 Heger**, kde Evropský soudní dvůr řešil otázku, zda **převod povolení k chytání ryb představuje službu vztahující se k nemovitosti**. Pokud se týká pojmu „nemovitost“, poukázal Evropský soudní dvůr na skutečnost, že jedním z podstatných znaků nemovitosti je, že se váže k určité části zemského povrchu. V této souvislosti již Evropský soudní dvůr rozhodl, že trvalým způsobem vymezené území může být kvalifikováno jako nemovitost, i když je zatopeno. Práva chytat ryby umožňují vykonávat takové právo na určitých vymezených úsecích dotčeného vodního toku. Tato práva se nevztahují na množství vody, které proteče řekou a neustále se obnovuje, nýbrž na určité geografické oblasti, na kterých mohou být uvedená práva vykonávána, vztahují se tak k trvale vymezené ploše, která je vodou pokryta.

V důsledku toho musí být úseky řeky, na které se vztahují uvedená povolení k chytání ryb, považovány za nemovitost ve smyslu Směrnice.

Podle Evropského soudního dvora je vždy třeba zkoumat, zda existuje dostatečný přímý vztah určité služby k daným nemovitostem.

Další judikát Evropského soudního dvora **C-37/08 RCI Europe**, se zabýval otázkou, **zda dané služby představují služby související s nemovitostí**. Evropský soudní dvůr vyjádřil v rozsudku, že i tyto služby jsou služby související s nemovitostí a místo plnění je tam, kde se nachází nabízená nemovitost.

Jednalo se o **vstupné poplatky, předplatné a poplatky za výměnu** za následující služby:

- **zprostředkování výměny práv na rekreační užívání** náležejících jednomu členovi systému provozovaného osobou povinnou k dani za práva na rekreační užívání jiného člena takového systému,

- **poskytnutí práv k užívání nemovitosti** zakoupených osobou povinnou k dani od třetích osob povinných k dani za účelem doplnění fondu ubytování dostupného členům takového systému.

V případě poskytnutí služeb podle § 10 ZDPH týkajících se nemovitostí, které se nacházejí na území ČR, zahraniční osobou nebo osobou registrovanou k DPH v jiném členském státě, která nemá na území ČR sídlo, místo podnikání ani provozovnu, je povinnost přiznat daň přenesena na tuzemského příjemce služeb, pokud se jedná o plátce nebo osobu identifikovanou k dani a o podle novelovaného ustanovení § 108 písm. b) a písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty.

„Přiznat a zaplatit daň správci daně jsou povinni,

- a) plátce nebo osoba identifikovaná k dani, kterým je poskytována služba s místem plnění v tuzemsku podle § 9 odst. 1 osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku,
- b) plátce nebo osoba identifikovaná k dani, kterým je poskytována služba s místem plnění v tuzemsku podle § 10 až § 10d a § 10j, dodáváno zboží s montáží nebo instalací s místem plnění v tuzemsku podle § 7 odst. 3 nebo dodáván plyn nebo elektřina s místem plnění v tuzemsku podle § 7a odst. 1 nebo 3 osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku.“⁴

Pokud bude český plátce daně poskytovat služby vztahující se k nemovitosti, která se nachází v jiném členském státě, nebo ve třetí zemi, nebude poskytnutí této služby podléhat české DPH. Český plátce pak musí postupovat podle národní daňové legislativy platné v daném státě. I přesto musí hodnotu tohoto plnění uvést do daňového přiznání ř. 21 nebo 25.

2.5. Převod nemovitostí

Převod nemovitostí se řídí podle zákona o DPH § 13. Pro účely tohoto zákona se jím rozumí převod nemovitosti, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti k hospodaření. Od 1. ledna 2009 přestal český zákon o DPH rozlišovat převody nemovitostí,

⁴ LEDVINKOVÁ (2010), s 219.

které se zapisují do katastru nemovitostí, a které nikoliv. Převodem nemovitostí pro účely zákona je tak i převod nemovitosti, který se nezapisuje do katastru nemovitostí.

V souladu s tímto ustanovením se dodáním zboží pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Tato úprava odpovídá znění čl. 14 odst. 1 Směrnice, resp. čl. 5 odst. 1 Šesté směrnice. Pojem převod práva nakládat se zbožím jako vlastník je pojem širší než právní pojetí převodu vlastnictví. ESD konstatoval, že termín dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnického práva tak, jak jej upravuje národní legislativa, ale zahrnuje jakýkoliv převod hmotného majetku osobou, která opravňuje druhou osobu skutečně nakládat s tímto majetkem, jako kdyby byla jeho vlastník, a to i kdyby k převodu právního vlastnictví k majetku nedošlo.

„§ 13 odst. 3 ZDPH Za dodání zboží nebo převod nemovitosti se považuje

- a) převod vlastnického práva k majetku za úplatu i na základě rozhodnutí státního orgánu nebo vyplývající ze zvláštního právního předpisu,
- b) převod práva užívat najaté zboží nebo najatou nemovitost na základě smlouvy, která stanoví povinnost nájemce nabýt zboží nebo nemovitost, které jsou předmětem smlouvy.“⁵ pozn. (převod práva užití na nájemce za podmínky, že je ve smlouvě zakotvena **povinnost** odkupu zboží nebo nemovitosti nájemcem)

Výše uvedený odstavec představuje případy, u nichž se jedná o dodání zboží nebo převod nemovitosti **bez přechodu vlastnictví**.

Podle Směrnice se za dodání zboží považuje také: skutečné předání zboží na základě smlouvy o nájmu zboží na dobu určitou nebo o prodeji zboží s odložením platby, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky.

⁵ LEDVINKOVÁ (2010), s. 132.

„§ 13 odst. 4 ZDPH Za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu se také považuje

- a) použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce,
- b) použití hmotného majetku vytvořeného vlastní činností pro účely, kdy nemá plátce nárok na odpočet daně, (za podmínky, že byl uplatněn odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k vytvoření tohoto majetku, jedná se také o převod nemovitosti),
- c) vydání vypořádacího podílu nebo podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně,
- f) vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku pouze při vložení osobě, která není plátcem, pokud vkladatel při nabytí majetku nebo u jeho části uplatnil odpočet daně, s výjimkou vložení hmotného majetku, který je součástí vkladu podniku nebo jeho části, tvořící organizační složku podniku; vkladatel i nabyvatel v takovém případě odpovídají za splnění daňové povinnosti společně a nerozdílně.

§ 13 odst. 5 ZDPH

Použitím hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce se pro účely tohoto zákona rozumí trvalé použití obchodního majetku plátcem pro jeho osobní spotřebu nebo jeho zaměstnanců, trvalé použití pro jiné účely než související s uskutečňováním jeho ekonomických činností, a poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně, nebo poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, který byl vytvořen vlastní činností, pokud byl u přijatých zdanitelných plnění použitých k vytvoření tohoto majetku uplatněn odpočet daně.“⁶

Pokud je tedy při pořízení obchodního majetku uplatněn nárok na odpočet daně, musí být při jeho vyřazení pro soukromé účely odvedena daň. Cílem tohoto postupu, jak konstatoval ESD v případech **C-322/99 Fischer** a **C-323/99 Brandenstein**, je zajistit shodné

⁶ LEDVINKOVÁ (2010), s. 133.

zacházení s osobou povinnou k dani vyjímající zboží z obchodního majetku a běžným zákazníkem, který kupuje zboží stejného typu. Aby bylo tohoto cíle dosaženo, čl. 5 odst. 6 Šesté směrnice zamezuje osobě povinné k dani, která měla při nákupu zboží určeného pro své podnikání nárok na odpočet daně, aby unikla platbě daně při vyřazení tohoto majetku z obchodního majetku pro soukromé účely, a tímto dosáhla výhody, ke které není oprávněna ve srovnání s běžným zákazníkem, který při nákupu zboží platí DPH.

2.6. Poskytnutí služby

Službami jsou všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Konkrétně se jedná o služby jako převod a využití práv, poskytnutí práva využití věci, vznik a zánik věcného břemene, přijetí závazku zdržet se určitého jednání.

Znění § 14 odst. 1 ZDPH ve znění k 1. 1. 2010:

„Poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Poskytnutím služby se rozumí také

- a) poskytnutí práv,
- b) poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty,
- c) vznik a zánik věcného břemene,
- d) přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.“⁷

2.7. Uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při převodu nemovitosti

V souladu s § 21 odst. 1 ZDPH je plátce povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty (tj. nejen k úhradě v penězích, ale i k úhradě formou nepeněžitého plnění), a to k tomu dni, který nastane dříve. V souvislosti s tímto ustanovením, je třeba zmínit, že přijetím úplaty může být nejen zaplacení celé částky, částečné úhrady nebo zálohy, ale i další formy úhrady závazků kupujícího nebo příjemce služby.

⁷ LEDVINKOVÁ (2010), s. 34.

Podle § 21 odst. 4 ZDPH se u **převodu nemovitosti** bez ohledu na to, zda se zapisuje do katastru či ne, považuje zdanitelné plnění za uskutečněné dnem předání nemovitosti do užívání. U všech práv, která se zapisují (jsou vkladem) do katastru nemovitostí, je nejpozdějším termínem uskutečnění zdanitelného plnění den doručení listiny, ve které je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí. Pokud dojde k předání nemovitosti do užívání, je den předání dnem uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud k předání do užívání nedojde, je dnem uskutečnění zdanitelného plnění den doručení listiny s právními účinky vkladu do katastru nemovitostí nebo den změny vlastnického práva.

Ustanovení § 21 odst. 4 ZDPH po novele **od 1. 1. 2010** zní:

„Při převodu nemovitosti se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem předání nemovitosti nabyvateli do užívání nebo, ~~nejpozději~~ ^{však} dnem doručení listiny, ve které je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí nebo dnem zápisu změny vlastnického práva, a to tím dnem, který nastane dříve. Avšak při převodu nemovitosti podle § 13 odst. 3 písm. d) se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem vzniku práva užívat nemovitost nájemcem.“⁸

Ustanovení po novele upřesňuje, že datum uskutečnění zdanitelného plnění je buď den předání nemovitosti nabyvateli do užívání, nebo den doručení listiny, a to ten den, který nastane dříve. Znění ustanovení do konce roku 2009 navozovalo v plátců pocit, že si může vybrat, který den bude považovat za den uskutečnění zdanitelného plnění.

Dále se stanoví datum uskutečnění zdanitelného plnění, pokud se jedná o převod nemovitosti podle § 13 odst. 3 písm. d) ZDPH, tedy o převod práva užívat najatou nemovitost na základě smlouvy, jež stanoví povinnost nájemce nabýt nemovitost, která je předmětem smlouvy (finanční leasing). V uvedeném případě se zdanitelné plnění za uskutečněné považuje dnem vzniku práva užívat nemovitost nájemcem. Povinnost nájemce nabýt nemovitost může vyplývat z jakékoliv smlouvy, tedy nejen z nájemní.

„Při převodu nemovitostí není pro stanovení správné sazby DPH tedy podstatný den podpisu kupní smlouvy, ale je rozhodující, kdy je nemovitost předána nabyvateli do užívání,

⁸ LEDVINKOVÁ (2010), s. 140.

nebo kdy je doručena listina, ve které je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitosti, a to ten den, který nastane dříve.“⁹

Dále § 21 odst. 5 ZDPH upravuje den uskutečnění zdanitelného plnění při **poskytování služeb**. Zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné dnem poskytnutí služby nebo dnem vystavení daňového dokladu. V úvahu se nebere vystavení splátkového nebo platebního kalendáře, nebo dokladu na přijatou úplatu. Rozhodující je, co nastane dříve, zda poskytnutí či vystavení daňového dokladu.

Při převodu a využití práv se váže den uskutečnění zdanitelného plnění na den uvedený ve smlouvě, ke kterému dochází k tomuto převodu nebo využití práv. Je-li k tomuto dni uvedenému ve smlouvě sice sjednán způsob stanovení úplaty, ale není známa její výše, stanoví se den uskutečnění zdanitelného plnění podle dne přijetí úplaty.

Odstavec 6 v § 21 ZDPH stanovuje zvláštní případy, u nichž se den uskutečnění zdanitelného plnění stanoví odchylně od předešlých odstavců. Například v případě plnění uskutečněných na základě **smlouvy o dílo** se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem převzetí a předání díla nebo jeho dílčích částí. Pokud by se však jednalo o sjednaná dílčí plnění opakovaná, nastalo by zdanitelné plnění buď ke dni uskutečnění dílčího plnění uvedenému ve smlouvě, nebo ke dni předání a převzetí díla (resp. jeho dílčí části) a to k tomu dni, který nastane dříve.

Odstavec 9 § 21 ZDPH ustanovuje postup při určení dne uskutečnění zdanitelného plnění v případě **dílčích plnění**. Dílčím plněním jsou plnění, kdy se podle smlouvy uskutečňuje plnění pravidelně jako dílčí plnění ve sjednaných termínech a sjednaném rozsahu, a přitom se nejedná o celkové plnění. Plátcí daně si mohou dny, kdy považují plnění za uskutečněné, sjednat, jak nejlépe vyhovují předmětu plnění. Termíny dílčích plnění mohou být delší, než je délka zdaňovacího období. U smluv o dílo je dnem uskutečnění zdanitelného plnění den uvedený ve smlouvě nebo den převzetí a předání díla.

Odstavec 11 § 21 ZDPH s účinností od 1. ledna 2009 je u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně nejpozdějším

⁹ LEDVINKOVÁ (2010), s. 13.

datem uskutečnění plnění poslední den kalendářního roku. Z uvedeného vyplývá, že pokud v průběhu kalendářního roku vznikne plátcovi povinnost přiznat uskutečnění tohoto plnění, nevykazuje již toto plnění k 31. prosinci kalendářního roku.

2.8. Sazby daně

Podle čl. 106 Směrnice bylo umožněno členským státům uplatňovat do konce roku 2010 sníženou sazbu daně u dvou (resp. tří) vybraných kategorií služeb. Jednou z nich byly renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů (jiných než sociálních) s výjimkou materiálů, které tvoří podstatnou část hodnoty poskytnuté služby. Toto snížení sazby bylo již aplikováno do § 48 ZDPH. Tento článek byl již zrušen a tyto položky byly ze zrušené přílohy č. IV Směrnice přesunuty do přílohy č. III a mohou již být uplatňovány bez časového omezení.

Dalším ustanovením Směrnice je čl. 123, který umožňoval ČR mimo jiné i uplatnění snížené sazby daně při **poskytování stavebních prací** týkajících se staveb pro bydlení mimo rámec sociální výstavby (s výjimkou materiálních) pouze do konce roku 2007 a který byl jedním z důvodů úprav zákona o DPH k 1. lednu 2008. Na základě novelizace tohoto článku ze dne 20. prosince 2007 však umožňuje ČR uplatňovat sníženou sazbu, která není nižší než 5 %, na provedení stavebních prací týkajících se staveb určených pro bydlení, jež nejsou poskytovány v rámci sociální politiky, až do konce roku 2010. Prodloužení výjimky, která je předmětem novely Směrnice, však v ZDPH již zohledněno není. Aktuálně se projednává změna v ZDPH, která by měla zrušit čl. LXXXI v zákoně č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, který ruší omezenou platnost § 48 ZDPH do 31. 12. 2010. **U oprav, modernizací a rekonstrukcí bytového domu, rodinného domu nebo bytu se bude po novele uplatňovat snížená sazba daně bez časového omezení.** Tato novela ještě nebyla dojednána a schválena.

Nové ustanovení § 48 ZDPH stanovuje **sníženou sazbu daně** pouze **na změny a opravy staveb pro bydlení**. Nevztahuje se již na výstavbu a převod staveb pro bydlení, to je řešeno v § 47 ZDPH, který stanovuje sazby daně u zdanitelných plnění obecně. To znamená, že **výstavba a převod staveb pro bydlení** podléhá **základní sazbě daně**, pokud

zákon nestanoví jinak, konkrétně § 56 odst. 1 ZDPH osvobozený převod a § 48a ZDPH sazby daně u staveb pro sociální bydlení.

Podle § 48 ZDPH:

„Při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu, včetně jejich příslušenství, vymezenou stavebním zákonem, nebo v souvislosti s opravou těchto staveb, se uplatní snížená sazba daně. Jsou-li tyto práce prováděny na jiné stavbě, jejíž část je určena pro bydlení, uplatní se snížená sazba daně jen u těch prací, které jsou poskytnuty výlučně pro část stavby určenou pro bydlení.“¹⁰

Snížené sazbě daně podléhají stavební a montážní práce spojené se změnou dokončené stavby a opravy.

Změnou dokončené stavby je:

- **nástavba**, kterou se stavba zvyšuje,
- **přístavba**, kterou se stavba půdorysně rozšiřuje a která je vzájemně provozně propojena s dosavadní stavbou
- **stavební úprava**, při které se zachovává vnější půdorysné a výškové ohraničení stavby (za stavební úpravu se považuje též zateplení pláště stavby).

Z ustanovení vyplývá, že snížená sazba daně se použije v podstatě u **rekonstrukcí, nástaveb, přístaveb, stávajících staveb včetně jejich příslušenství**, což lze vložit tak, že se bude jednat jak o technické zhodnocení hlavní věci, tj. stavby bytového domu, rodinného domu a bytu, tak současně také příslušenství těchto staveb, i když budou prováděny samostatně.

Dále snížené sazbě daně podléhají **opravy dokončených staveb**. Podle vyjádření ministerstva financí k uplatňování zákona o DPH u výstavby tato formulace zahrnuje i opravy příslušenství staveb pro bydlení a to i v případě, že budou prováděny samostatně.

¹⁰ LEDVINKOVÁ (2010), s. 161.

Sazby daně u **staveb pro sociální bydlení** nově upravuje § 48a ZDPH. Snížená sazba se použije jak na výstavbu (dodání stavby), jak na změnu staveb a jejich úpravy, tak nově i na převod staveb pro sociální bydlení. Pokud ovšem převod stavby nebude osvobozen podle § 56 odst. 1 ZDPH.

Tab. 1.1 Sazby DPH u nemovitostí

Plnění	Druh stavby	Sazba	ZDPH
	a) rodinný dům, bytový dům, byt, včetně nedok. staveb, průmyslové, admin. stavby, hotely, školy, nemocnice (včetně příslušenství)	20 %	§ 47 odst. 5
	b) rodinný dům, bytový dům, byt pro soc. bydlení, ostatní stavby pro sociální bydlení (včetně příslušenství)	10 %	§ 48a
Převod (prodej)	a) rodinný dům, bytový dům, byt, nebyt. Prostory, průmyslové stavby, školy, nemocnice aj. (včetně příslušenství)	20 %	§ 47 nebo § 56 odst. 1 osvobozeno
	b) rodinný dům, bytový dům, byt, ostatní stavby pro sociální bydlení (včetně příslušenství)	10 %	§ 48a odst. 3 nebo § 56 odst. 1
Změna dokončené stavby, její oprava včetně příslušenství	a) rodinný dům, bytový dům, byt (vymezené v § 4 odst. 1 písm. z)	10 %	§ 48
	b) rodinný dům, bytový dům, byt pro sociální bydlení	10 %	§ 48a
	c) nebytové stavby (průmyslové aj.) (jde o služby neuvedené v příl. 2)	20 %	§ 47
	d) jiná stavba než rodinný dům, bytový dům, byt, kde je menší část stavby určená pro bydlení a to menší než polovina podlahové plochy; oprava a změna výlučně v části stavby pro bydlení	20 %	§ 47
		10 %	§ 48 věta druhá
Oprava (údržba)	a) nebyt. stavby, nebyt. jednotky	20 %	§ 47 odst. 5
	b) dok. stavby rodinného domu, bytového domu nebo bytu včetně jejich příslušenství, stejně jako oprava samotného příslušenství těchto staveb	10 %	§ 48

Zdroj: Vytvořeno podle LEDVINKOVÁ (2010), s. 162.

2.9. Základ daně

Základem daně je podle ustanovení § 36 odst. 1 ZDPH vše, co plátce jako úplatu obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou plnění uskutečnil, nebo od třetí osoby. Základ daně nezahrnuje DPH.

Pokud plátce přijme platbu před uskutečněním zdanitelného plnění, je základem daně částka přijaté platby snižená o daň.

Pokud se jedná o stanovení základu daně u nemovitostí, je důležité, že základ daně při dodání staveb zahrnuje také stavební a montážní práce spojené s výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami staveb.

U služeb souvisejících s výstavbou a opravou staveb zahrnuje hodnota těchto služeb konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby napevno zabudují nebo zamontují.

Aby mohla být u stavebních a montážních prací uplatněna snížená daňová sazba, musí být jako předmět plnění na daňovém dokladu uvedeno vždy poskytnutí stavebních nebo montážních prací.

Ustanovení § 36 odst. 6 ZDPH ke dni 1. 1. 2010 zní:

„(6) Základem daně je v případě, že se jedná o

- a) dodání zboží nebo převod nemovitosti podle § 13 odst. 4 písm. a) až f), odst. 5, odst. 6 a podle § 16 odst. 5, cena zboží nebo nemovitosti nebo cena obdobného zboží nebo obdobné nemovitosti, za kterou by bylo možné zboží nebo nemovitost pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, a pokud takovou cenu nelze určit, výše celkových nákladů vynaložených na dodání zboží nebo převod nemovitosti ke dni uskutečnění zdanitelného plnění,
- b) poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 a 4, výše celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.“¹¹

¹¹ LEDVINKOVÁ (2010), s. 152.

3. DPH v oblasti nemovitostí

3.1. Převod pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor

S účinností od 1. ledna 2009 je v § 56 odst. 1 je stanovena zásada, podle které jsou převody staveb, bytů a nebytových prostor **osvobozeny od daně**, pokud k převodu dochází **po 3 letech** od vydání prvního kolaudačního souhlasu, nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby.

Převod stavby, bytu a nebytového prostoru je zdanitelným plněním pouze tehdy, pokud se jedná o převod uskutečněný ve tříleté lhůtě po vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo uskutečněný ve tříleté lhůtě, jejímž počátkem je datum, kdy bylo první užívání stavby započato. Jakékoliv další převody staveb bytů a nebytových prostor jsou osvobozeny od daně.

Kolaudační souhlas je podle § 122 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů, požadován u staveb, jejíž vlastnosti nemohou budoucí uživatelé ovlivnit, například nemocnice, škola, nájemní bytový dům, stavba pro obchod a průmysl, stavba pro shromažďování většího počtu osob, stavba dopravní a občanské infrastruktury atd.

Převod pozemků je osvobozen od daně, s výjimkou převodu stavebních pozemků.

Stavebním pozemkem se pro účely zákona rozumí pozemek, který je nezastavěný a na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba spojená se zemí pevným základem.

Nezastavěným pozemkem se rozumí pozemek, na kterém není stavba jako věc. Pokud je na pozemku stavba jako věc, nejedná se o nezastavěný pozemek a tento pozemek není stavebním pozemkem.

Při převodu pozemku, na kterém jsou **vybudované inženýrské sítě**, jako například vodovod, kanalizace, elektrorozvody, jedná se o převod zastavěného pozemku, který je vždy

osvobozen od daně, protože se nejedná o pozemek, který by splňoval definici stavebního pozemku podle zákona o DPH.

Při převodu pozemku, se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem doručení listiny, ve kterém je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí. Proto je rozhodující stav pozemku ke dni doručení listiny s vyznačením právních účinků vkladu do katastru nemovitostí.

Pokud je uskutečňován převod pozemku, jehož **součástí je stavba**, která s tímto pozemkem splývá, nelze ji fakticky ani hospodářsky oddělit, není samostatnou věcí a tvoří jednu věc s pozemkem (plošná stavba), jedná se vždy o převod pozemku. Příkladem mohou být parkoviště, pozemní komunikace, lom nebo rybník. U parkoviště a pozemní komunikace byl povrch pozemku upraven na zpevněnou plochu, která je jen součástí pozemku.

To ale neplatí pro stavby, které nejsou součástí pozemku a lze je fakticky oddělit.

3.2. Nárok na odpočet DPH

V § 72 ZDPH jsou po úpravě novely zákona vymezeny základní podmínky pro uplatňování nároku na odpočet daně.

Nárok na odpočet daně může uplatnit pouze plátce daně za předpokladu, že přijatá zdanitelná plnění použije pro své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká plátcí, který přijal zdanitelné plnění až dnem, ke kterému vznikla plátcí, který toto zdanitelné plnění uskutečnil, povinnost přiznat daň na výstupu.

Nárok na odpočet daně **vzniká** plátcí:

- a) při použití přijatých zdanitelných plnění pro účely uskutečnění zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu,
- b) při použití přijatých zdanitelných plnění pro účely plnění osvobozených s nárokem na odpočet daně.

Plátce má nárok na odpočet daně **v plné výši** u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění výše vyjmenovaných. Povinnost **krátit** nárok na odpočet daně koeficientem podle § 76 ZDPH má plátce u přijatých zdanitelných plnění, která použije jak pro svá uskutečněná zdanitelná plnění, u kterých má nárok na odpočet daně, tak i pro svá uskutečněná plnění, u kterých nemá nárok na odpočet daně.

V případě, že plátce přijatá zdanitelná plnění použije **jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející**, má plátce nárok na odpočet daně pouze **v poměrné výši** odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost.

Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem daně. Od 1. 1. 2009 je vypuštěna podmínka, že je nutné zaúčtování nebo zaevidování daňového dokladu, protože tato podmínka je nad rámec povinných podmínek stanovených pro uplatnění odpočtu v **Recastu** Šesté směrnice.

Nárok na odpočet lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění, nebo byla přijata úplata, pokud z této úplaty vznikla plátcovi povinnost přiznat daň.

3.3. Krácení nároku na odpočet

Krácení odpočtu daně musí plátce provádět v případě, že přijatá zdanitelná plnění použije jak pro svá plnění, u kterých má nárok na odpočet daně, tak i pro svá plnění, u kterých nemá nárok na odpočet daně.

Koeficient pro krácení nároku na odpočet se nadále stanoví jako **podíl, v jehož čitateli je součet částek bez daně za veškerá plátcem uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně**, uvedená v příslušných řádcích daňového přiznání, a **ve jmenovateli celkový součet údajů v čitateli a navíc součet uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně** (vykazuje se v ř. 50 daňového přiznání).

Do čitatele i jmenovatele koeficientu se přitom započítávají i přijaté úplaty, pokud z těchto přijatých úplat plátcovi vznikla povinnost přiznat daň podle § 21 odst. 1 ZDPH nebo

uskutečnění plnění, ať již jde o zdanitelné plnění, nebo plnění osvobozené od daně či plnění s místem plnění mimo tuzemsko. Vypočtený koeficient se zaokrouhluje nadále na dvě desetinná místa nahoru. Podle § 76 odst. 3 ZDPH se **z koeficientu po upřesnění novelou k 1. 1. 2009 vylučují některá příležitostná plnění, která by mohla zkreslit jeho výši.**

Po upřesnění novelou jde o:

- prodej hmotného majetku,
- odpisovaného nehmotného majetku, nebo
- pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem, které plátce užíval pro svou ekonomickou činnost.

Do výpočtu koeficientu se neuvádějí ani finanční služby včetně finančních činností podle § 54 ZDPH, ani převod nebo nájem nemovitostí v případě, že jsou doplňkovou činností plátce uskutečňovanou příležitostně. **Za příležitostnou činnost je přitom považována podle výkladu Ministerstva financí taková činnost, která není prováděna pravidelně, neexistuje ani předpoklad její soustavnosti, který je vyjádřen záměrnou opakovaností, na její uskutečňování není vyčleněný personál, náklady a úplata přijatá za takovou činnost jsou v porovnání s celkovým obrátem minimální.** Jde o činnost, která je uskutečněním něčeho výjimečného, nahodilého a nepředvídaného.

Podle rozhodnutí Evropského soudního dvora (ESD) **nelze prodej vlastních nemovitostí považovat za „příležitostnou operaci s nemovitostmi“, pokud je budova prodána stavební společnosti.**

ESD vydal rozhodnutí **C-174/08** týkající se otázky výpočtu koeficientu pro krácený nárok na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění, v případě prodeje nemovitosti, kterou společnost **NCC Construction Danmark A/S (NCC)** v rámci své vedlejší činnosti postavila a stala se jejím prvním vlastníkem.

Společnost NCC působí jako hlavní dodavatel stavebních prací. V rámci své činnosti zpracovává projektovou dokumentaci a plány staveb, poskytuje poradenství a zajišťuje pracovní sílu. Hlavní činností společnosti jsou stavební práce pro třetí strany. Prodej

nemovitostí, které společnost NCC postavila do svého vlastnictví, není tak její hlavní činností, ale činností vedlejší.

ESD posoudil předběžné otázky a dospěl k těmto závěrům:

V případě stavebního podniku nelze prodej vlastních budov považovat za „příležitostnou operaci s nemovitostmi“ vzhledem k tomu, že tato činnost je přímým, soustavným a nutným rozšířením jeho zdanitelné činnosti.

Prodejní cena budovy proto vstupuje do výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet DPH na vstupu.

Skutečnost, že stavební podnik, jenž odvádí DPH ze stavebních plnění uskutečněných na vlastní účet, nemůže uplatnit plný odpočet DPH z důvodu uskutečnění plnění osvobozeného od DPH bez nároku na odpočet, neporušuje princip daňové neutrality.

Stavební společnosti, které chystají neobvyklý nebo jednorázový prodej budov mimo svou hlavní podnikatelskou činnost, by měly předem zvážit dopady DPH nejen na danou transakci, ale i na celkovou pozici z hlediska nároku na odpočet DPH, nemohou například uplatnit plný odpočet DPH u tohoto typu transakcí.

Počátkem prosince 2009 vydal Evropský soudní dvůr (ESD) rozhodnutí v případě **C-461/08 Don Bosco**. V něm se zabýval možností osvobození prodeje nemovitosti. Byl sice splněn časový test pro možnost aplikace osvobození od DPH, ale v rámci prodeje měla být prodávajícím budova stržena a pozemek tak měl být připraven k nové výstavbě. Vznikla tak otázka, zda by neměl být převod budovy zdaněn, neboť v principu šlo o dodání stavebního pozemku.

ESD se ke zdanění skutečně přiklonil. Uvedl, že nezávisle na právních vztazích mezi prodávajícím a kupujícím je z pohledu DPH potřeba převod posoudit jako převod pozemku. Ten je podle ESD zdanitelný, pokud se jednalo o stavební pozemek.

Zajímavé komentáře přináší rozhodnutí především k **definici stavebního pozemku**. ESD připomněl, že přísluší členským státům takové pozemky vymezit. Přitom ovšem uvedl, že toto vymezení musí sledovat účel směrnice, kterým je aplikace osvobození pouze u dodání takových nezastavěných pozemků, které nejsou určeny k zástavbě.

To by mohlo změnit způsob výkladu definice stavebního pozemku obsažené v českém zákoně o DPH. Rozhodnutí by tak mohlo být zajímavé pro všechny společnosti převádějící pozemky.

Koeficient plátce nepočítá za každé zdaňovací období, ale ve zdaňovacích obdobích běžného kalendářního roku odpočet daně krátí tzv. zálohovým koeficientem. Tento koeficient se vypočítá z údajů za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku zjištěných při vypořádání odpočtu v posledním zdaňovacím období příslušného roku.

3.4. Úprava odpočtu daně

V novelizovaném § 78 ZDPH, jenž se zabývá úpravou odpočtu daně, je stanoven postup při úpravě uplatněného odpočtu v případech, kdy u plátce dojde ke změně použití u vymezeného majetku.

Úprava odpočtu daně se vztahuje pouze na změnu účelu použití majetku, který je nově vymezen v § 78 odst. 2 ZDPH, a to v pětileté lhůtě od jeho pořízení. Toto pětileté období pro úpravu odpočtu daně se obecně počítá počínaje rokem, ve kterém byl majetek pořízen.

Úprava odpočtu se týká především **hmotného majetku a odpisovaného nehmotného majetku** ve smyslu příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů. Prakticky se tedy jedná o hmotný majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč nebo o nehmotný majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč. Dále se jedná také o pozemky, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem ve smyslu zákona o účetnictví. Úprava odpočtu daně se tedy neprovádí u zboží a drobného majetku.

Podle znění zákona o DPH platného do konce roku 2008 se úprava odpočtu daně nevztahovala na **technické zhodnocení majetku**, které nebylo evidováno jako samostatný

majetek. Od 1. 1. 2009 se technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů pro účely úpravy odpočtu za samostatný majetek považuje, a proto se na něj od tohoto data vztahuje úprava odpočtu specifickým způsobem.

Plátce má povinnost provést úpravu odpočtu daně při změně použití majetku uvedeného výše, pokud u něj uplatnil plný nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 2 ZDPH a použije jej pro účely, pro které je povinen odpočet daně krátit koeficientem nebo nárok na odpočet daně nemá. Tato povinnost platí také při změně použití vymezeného majetku, pokud při jeho pořízení uplatnil plátce nárok na odpočet daně ve zkrácené výši podle § 72 odst. 4 ZDPH a použije jej pro účely, pro které nárok na odpočet daně nemá. Z tohoto vymezení vyplývá, že povinnost provést úpravu odpočtu daně se netýká majetku, u něhož byl uplatněn nárok na odpočet daně podle dřívějšího zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, platného do 30. 4. 2004.

Plátce může úpravu odpočtu daně provést při změně použití vymezeného majetku, pokud při jeho pořízení neměl nárok na odpočet daně a použije jej pro účely, kdy mu vzniká plný nárok na odpočet daně. Tato možnost platí také při změně použití majetku, pokud při jeho pořízení uplatnil plátce nárok na odpočet daně ve zkrácené výši podle § 72 odst. 4 ZDPH a použije jej pro účely, kdy mu vzniká plný nárok na odpočet daně. Možnost provést úpravu odpočtu daně se netýká majetku, u něhož byl uplatněn nárok na odpočet daně ještě podle dřívějšího znění zákona č. 588 /1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Při výpočtu částky se vychází z daně na vstupu při pořízení majetku. V algoritmu výpočtu je zohledněn podíl let, po která bude plátce majetek používat ve změněném režimu, na celkovém pětiletém období, tj. úprava odpočtu daně se vlastně týká zbývajících pětileté částky období pro úpravu odpočtu daně.

částka úpravy odpočtu

$$= \frac{\text{daň na vstupu při pořízení} \times (\text{UNO1} - \text{UNO2}) \times \text{počet zbývajících roků}}{5} \quad (2.1)$$

UNO = 0 (bez nároku na odpočet daně)

UNO = 1 (plný nárok na odpočet)

UNO = koeficient (krácený nárok na odpočet)

Změna v nároku na odpočet daně je ve vzorci vyjádřena v rozdílu mezi ukazateli nároku na odpočet daně.

Ukazatelem nároku na odpočet daně se vlastně převádí slovně vyjádřená výše nároku na odpočet daně na číselně vyjádřený procentní podíl, který lze použít v matematickém vzorci. Pokud má plátce nárok na odpočet daně v plné výši, koeficient se chápe ve výši 1. Skutečnost, že plátce nárok na odpočet nemá, se matematicky vyjádří tak, že má nárok na odpočet daně ve výši 0. Nárok na odpočet daně v poměrné výši je vyjádřen výší koeficientu v rozmezí 0 až 1.

Úprava odpočtu daně se provede pouze v případě, že rozdíl mezi ukazateli nároku na odpočet daně je **větší než 10 procentních bodů**.

Za změnu účelu použití se považuje také, když v průběhu období pro úpravu odpočtu daně u vymezeného majetku dojde k uskutečnění dodání zboží nebo **převodu nemovitosti**.

Oprava odpočtu daně se provádí pouze jednou ročně, a to souhrnně v řádném daňovém přiznání za poslední zdaňovací období roku, tj. vlastně zároveň s ročním vypořádáním. Částka úpravy odpočtu daně se s kladným či záporným znaménkem uvádí do řádku 370 daňového přiznání.

3.5. Technické zhodnocení

Plátce daně může s odpočtem daně z přijatých zdanitelných plnění naložit trojím způsobem:

- ✓ úplný nárok na odpočet,
- ✓ odpočet po krácení koeficientem, anebo
- ✓ nárok na odpočet daně nemá.

Nově upravuje technické zhodnocení § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.

„(1) Technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).

(2) Rekonstrukcí se pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.

(3) Modernizací se pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

(4) Technickým zhodnocením jsou také výdaje podle odstavce 1, pokud je hradí budoucí nájemce na cizím hmotném majetku v průběhu jeho pořizování za podmínky, že se stane nájemcem tohoto hmotného majetku nebo jeho části, a vlastník tohoto hmotného majetku nezahrne výdaje vynaložené budoucím nájemcem do vstupní ceny.

(5) Ustanovení odstavce 1 se použije i na technické zhodnocení, podává-li se daňové přiznání za jiné období, než je zdaňovací období vymezené tímto zákonem.“¹²

Od 1. 1. 2009 se postupuje podle nového § 78 odst. 10 ZDPH při úpravě odpočtu daně u pořízeného technického zhodnocení. V tomto případě se postupuje přiměřeně podle předchozích odstavců s tím, že období pro úpravu odpočtu se vymezuje jako období, které začíná rokem, ve kterém bylo technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání, zahrnuje dále následující 4 kalendářní roky. Částka daně na vstupu u technického zhodnocení se přitom stanoví jako součet daně na vstupu u jednotlivých přijatých plnění, tj. stanoví se prakticky na základě přijatých daňových dokladů na plnění, která se stala součástí tohoto technického zhodnocení.

¹² Dostupné z WWW: <<http://business.center.cz/BUSINESS/PRAVO/ZAKONY/dprij/cast3.aspx>>.

Technické zhodnocení může být osvobozeno podle § 56 ZDPH, kdy převod staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně po uplynutí tří let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve.

Pojem kolaudace z § 56 odst. 1 ZDPH vymezuje pro účely DPH informace MF k uplatňování DPH po 1. 1. 2008:

Kolaudací se rozumí kolaudace nové stavby a též kolaudace, která je provedena po změně stavby podle zvláštního právního předpisu, pokud cena této změny bez daně je vyšší než 30% zůstatkové ceny stavby ke dni zahájení stavebního řízení.

3.6. Nájem a pronájem nemovitostí

Nájem upravuje hned několik právních předpisů - občanský zákoník, obchodní zákoník a zákon o nájmu a podnájmu nebytových prostor. Pro účely DPH je nájem posuzován jako služba, tj. převod práva využití věci. Stejně jako nájem se posuzuje i podnájem.

Pro určení vzniku zdanitelného plnění je rozhodující místo plnění. Pro nájem platí obecné určení místa plnění, kterým je podle § 9 ZDPH místo, kde má pronajímatel sídlo nebo místo podnikání, pokud je služba poskytnuta osobě povinné k dani. V případě poskytnutí služby osobě nepovinné k dani, je místem plnění místo, kde má poskytovatel služby – pronajímatel – sídlo nebo místo podnikání.

Poskytnutí nájmu se zpravidla považuje za dílčí plnění a v případě, kdy není možno vázat povinnost přiznat daň na přijetí platby, daňová povinnost vzniká dnem uskutečnění zdanitelného plnění. Tím je den uvedený ve smlouvě. Nejsou-li dílčí plnění sjednána, je dnem uskutečnění den přijetí platby nebo den poskytnutí nájmu nebo den vystavení daňového dokladu.

Daňovým dokladem je běžný daňový doklad, splátkový kalendář a u nájmu s místem plnění mimo tuzemsko je jím daňový doklad vystavený podle § 33 ZDPH.

3.6.1. Nájem nemovitosti

Úprava zákona o DPH nerozlišuje druh uzavřené smlouvy, tedy nerozlišuje, zda nájemní smlouva byla uzavřena podle občanského zákoníku nebo podle zákona o pronájmu nebytových prostor.

Základním pravidlem je, že nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně bez nároku na odpočet. Ovšem i z tohoto pravidla existují v zákoně výjimky.

Osvobození od daně se nevztahuje podle § 56 odst. 3 ZDPH na:

- **Krátkodobý nájem, ať již stavby, bytu nebo nebytových prostor**, tím je nájem včetně vnitřního movitého vybavení, popřípadě dodání elektřiny, tepla, vody, plynu a chladu, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě.
- **Nájem prostor a míst k parkování vozidel**. U tohoto nájmu nerozhoduje, zda jde o garážová stání přímo v objektech nebo na venkovních parkovacích plochách. Je však třeba zmínit, že bude-li nájem místa k parkování vozidel např. součástí smlouvy o nájmu bytu, je třeba posuzovat tento nájem jako celek s tím, že půjde o plnění osvobozené od daně.
- **Nájem bezpečnostních schránek**
- **Nájem trvale instalovaných zařízení a strojů**. Zákon již tento druh nájmu blíže nedefinuje, má se však za to, že jde o všechna zařízení či stroje, které jsou pevně spojeny se stavbou.

Zákon o DPH obsahuje ještě jednu, a to podstatnou výjimku pro případy, kdy je nájem poskytnut jinému plátcí pro uskutečňování ekonomických činností (§ 56 odst. 4 ZDPH).

Plátce tak může u smluv uzavřených s jiným plátcem uplatnit daň a u smluv uzavřených s osobou, která není plátcem, daň uplatnit nesmí. V případě, že se plátce rozhodne uplatňovat daň u nájmu pro jiného plátce, lze tak učinit pouze pro uskutečňování ekonomických činností plátce.

Do 31. prosince 2008 byl plátce o svém rozhodnutí zdaňovat nájem povinen informovat správce daně, a to do 30 dnů ode dne uzavření nájemní smlouvy.

S platností od 1. ledna 2009 plátce povinnost informovat správce daně nemá.

3.6.2. Nájem nemovitosti v podílovém spoluvlastnictví

U pronajímané nemovitosti, která je v podílovém spoluvlastnictví více osob, které jsou všechny plátcí daně, platí obecné principy fungování daně. Nájem bude buď plněním osvobozeným od daně, nebo plněním zdanitelným, přičemž jednotliví vlastníci budou vykazovat osvobození nebo daň v poměrné výši odpovídající spoluvlastnickému podílu. Tímto způsobem mohou uplatňovat i nárok na odpočet.

Poněkud problematičtější je nájem nemovitosti, která je v podílovém spoluvlastnictví osoby, která je plátcem, a osoby, která plátcem není. Vlastník, který je plátcem, bude vykazovat plnění osvobozená nebo zdanitelná v poměrné výši odpovídající jeho podílu a rovněž v té výši může uplatnit nárok na odpočet. U vlastníka, který plátcem není, bude v případě, že provádí i jinou ekonomickou činnost, vstupovat celý příjem za nájem do obratu rozhodného pro registraci.

3.6.3. Finanční pronájem nemovitostí

Finanční pronájem nemovitostí do 31. prosince 2008

Od platnosti zákona o DPH se finanční pronájem posuzuje za jedno plnění, a sice za převod nemovitosti.

Do konce roku 2008 se podle ustanovení § 4 odst. 3 písm. g) ZDPH finančním pronájmem pro účely zákona rozumí přenechání zboží nebo nemovitosti za úplatu do užívání podle smlouvy o finančním pronájmu, pokud si strany v této smlouvě sjednají, že uživatel je oprávněn nebo povinen nabýt zboží nebo nemovitost, která je předmětem smlouvy, nejpozději úhradou posledního závazku ze smlouvy; takový finanční pronájem se posuzuje obdobně jako dodání zboží nebo převod nemovitosti.

Vzhledem k výše uvedené definici se obecně k finančnímu pronájmu, v rozsahu celé smlouvy o finančním pronájmu vztahovala ustanovení platná pro dodání zboží nebo převod nemovitosti.

K finančnímu pronájmu nemovitosti se přistupovalo jak k převodu nemovitosti. Podle ustanovení § 56 odst. 2 ZDPH byl finanční pronájem staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně, s výjimkou uzavření smlouvy o finančním pronájmu do 3 let po nabytí nebo kolaudaci stavby nebo před nabytím či kolaudací stavby, uskutečňoval v plném rozsahu zdanitelné plnění.

Podle § 21 odst. 10 ZDPH bylo možné smlouvu o finančním pronájmu nemovitostí považovat za dílčí plnění. Podle tohoto ustanovení se dílčí plnění považuje za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě.

Finanční pronájem nemovitostí od 1. ledna 2009

Novela zákona o DPH platnou do 1. ledna 2009 došlo k zásadní změně ve vymezení finančního pronájmu.

Definice finančního pronájmu uvedená v ustanovení § 4 odst. 3 písm. g) ZDPH byla zrušena.

Zákon o DPH dělí finanční podnájem v závislosti na tom, jak příslušná leasingová smlouva upravuje přechod vlastnictví po skončení smlouvy:

- a) z leasingové smlouvy vyplývá povinnost nájemce nabýt předmět do vlastnictví,
- b) z leasingové smlouvy nevyplývá povinnost nabytí vlastnictví, klient má pouze opci k nabytí vlastnictví nebo přechod vlastnictví není upraven.

ad a) Z leasingové smlouvy vyplývá povinnost nájemce nabýt předmět do vlastnictví

Taková smlouva se považuje z pohledu zákona o DPH za dodání zboží či převod nemovitosti, a to dnem okamžiku vzniku práva užívat předmět, tj. dnem podpisu převýmacího protokolu.

V tomto případě bude mít plátce povinnost odvést DPH z celé ceny leasingu (tj. ze součtu všech splátek a prodejní ceny) ihned na začátku smlouvy.

Nájemce má nárok na odpočet celé DPH ihned na počátku smlouvy, pokud zákon o DPH odpočet umožňuje.

Daňovým dokladem je faktura, která bude uvádět součet všech splátek a prodejní ceny jako základ DPH a DPH bude vypočtena z tohoto základu. Součástí faktury je splátkový plán – předpis plateb.

ad b) Z leasingové smlouvy nevyplývá povinnost nabytí vlastnictví, klient má pouze opci k nabytí vlastnictví nebo přechod vlastnictví není upraven.

Zákon o DPH tyto smlouvy i nadále považuje za dodání služby a jejich režim pro DPH zůstává obdobný jako v období do 31. 12. 2008, tj. jednotlivé splátky jsou považovány za dílčí plnění. Daňovým dokladem zůstává u tohoto typu leasingu splátkový kalendář (u splátek v Kč) či jednotlivé daňové doklady (u splátek v EUR).

Finanční pronájem nemovitostí po 1. lednu 2010

Novela zákona o DPH č. 362/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s návrhem zákona o státním rozpočtu České republiky na rok 2010, došlo ke změnám sazeb daně.

Z přechodných ustanovení tohoto zákona vyplývá, že u smluv o finančním pronájmu, které byly uzavřeny do 31. prosince 2008 podle zákona o DPH, ve znění účinném do 31. prosince 2008, a jejichž předmět smlouvy byl předán do užívání nájemci do 31. prosince 2008, se po 1. lednu 2010 uplatní sazba daně platná do 31. prosince 2008.

4. Praktická aplikace DPH v realitní kanceláři

4.1. O společnosti EURO CONCEPT, s.r.o.

Společnost byla založena roku 1993 ve Zlíně. Majitelé společnosti jsou 2 společníci rovným poměrem a jsou zároveň statutárním orgánem společnosti. Společnost zaměstnává v průměru 5 zaměstnanců. Využívá i služeb externích spolupracovníků. Společnost rozšířila působnost i do Otrokovic a má tedy již 2 pobočky. Zabývala se různými činnostmi, ale posledních 5 let je její hlavní činností zprostředkování, nákup a prodej nemovitostí. Kromě již jmenovaného se společnost zabývá výkupem nemovitostí a jejich pronájmem. Vedlejší činností je prodej sportovních potřeb, ale tuto oblast jsem pro svoji diplomovou práci nepoužila. Je nutné také uvést, že společnost je plátcem DPH.

4.2. Pronájem nemovitostí

Jednou s činností, kterou se společnost zabývá, je pronájem nemovitostí. Společnost pronájem zprostředkovává, ale také sama poskytuje. Má ve vlastnictví 2 byty, které pronajímá občanům.

Zprostředkování pronájmu probíhá u této společnosti za těchto podmínek. Společnost se dohodne s pronajímatelem na zprostředkování pronájmu na základě smlouvy o zprostředkování (příloha č. 1), která je uzavřena mezi pronajímatelem a zprostředkovatelem. Poté společnost nabízí byt k pronájmu. Po dosažení cílového klienta – nájemce – se s ním dohodne na provizi, která činí jednonásobek nájemného včetně DPH, které činí 20 %. Provize je hrazena prostřednictvím faktury nebo příjmovým dokladem, kde je výše DPH vyčíslena.

Jako příklad poskytnutí pronájmu společnosti občanům bych použila byt v Uherském Ostrohu, který je ve vlastnictví společnosti EURO CONCEPT, s.r.o. Z hlediska DPH je pronájem ve vztahu k § 56 odst. 3 ZDPH osvobozen od daně. Jedná se o dlouhodobý pronájem a vzhledem k tomu, že fyzické osoby jsou neplátcí, nemůže společnost ani využít

§ 56 odst. 4 ZDPH a uplatnit daň z přidané hodnoty. Nájemné se hradí na základě nájemní smlouvy mezi pronajímatelem a nájemcem.

Nevýhodou u pronájmu je určení, které opravy hradí nájemce a které pronajímatel. Tyto skutečnosti upravuje občanský zákoník a nájemní smlouva. Konkrétně u tohoto bytu si nájemce platí běžné opravy a větší úpravy a opravy hradí pronajímatel.

V této části se chci zmínit o drobných opravách tak, jak je upravuje občanský zákoník. Nájemník totiž do konce roku 2009 hradil veškeré opravy podle §5 nařízení vlády č. 285/1995 Sb. a náklady spojené s běžnou údržbou bytu, které upřesňuje §6 stejného nařízení. Drobné opravy jsou upraveny § 687 odst. 3 zákona č. 40/1964 Sb. občanského zákoníku. Tyto paragrafy byly novelizovány nařízením vlády č. 174/2009 Sb.

V následujících odstavcích uvádím citaci těchto paragrafů v novelizovaném znění k 1. 1. 2010.

„§ 5

Drobné opravy bytu

(k § 687 odst. 3)

(1) Za drobné opravy se považují opravy bytu a jeho vnitřního vybavení, pokud je toto vybavení součástí bytu a je ve vlastnictví pronajímatele, a to podle věcného vymezení nebo podle výše nákladu.

(2) Podle věcného vymezení se za drobné opravy považují tyto opravy a výměny:

- a) opravy jednotlivých vrchních částí podlah, opravy podlahových krytin a výměny prahů a lišt,
- b) opravy jednotlivých částí oken a dveří a jejich součástí a výměny zámků, kování, klik, rolet a žaluzií,
- c) výměny elektrických koncových zařízení a rozvodných zařízení, zejména vypínačů, zásuvek, jističů, zvonků, domácích telefonů, zásuvek rozvodů datových sítí, signálů analogového i digitálního televizního vysílání a výměny zdrojů světla v osvětlovacích tělesech,

- d) výměny uzavíracích ventilů u rozvodu plynu s výjimkou hlavního uzávěru pro byt,
- e) opravy uzavíracích armatur na rozvodech vody, výměny sifonů a lapačů tuku,
- f) opravy indikátorů vytápění a opravy a certifikace bytových vodoměrů teplé a studené vody.

(3) Za drobné opravy se dále považují opravy vodovodních výtoků, zápachových uzávěrek, odsavačů par, digestoří, mísících baterií, sprch, ohřívačů vody, bidetů, umyvadel, van, výlevků dřezů, splachovačů, kuchyňských sporáků, pečících trub, vařičů, infrazářičů, kuchyňských linek, vestavěných a přistavěných skříní. U zařízení pro vytápění se za drobné opravy považují opravy kamen na tuhá paliva, plyn a elektřinu, kotlů etážového topení na pevná, kapalná a plynná paliva, včetně uzavíracích a regulačních armatur a ovládacích termostátů etážového topení; nepovažují se však za ně opravy radiátorů a rozvodů ústředního vytápění.

(4) Za drobné opravy se považují rovněž výměny drobných součástí předmětů uvedených v odstavci 3.

(5) Podle výše nákladu se za drobné opravy považují další opravy bytu a jeho vybavení a výměny součástí jednotlivých předmětů tohoto vybavení, které nejsou uvedeny v odstavcích 2 a 3, jestliže náklad na jednu opravu nepřesáhne částku 500 Kč. Provádí-li se na téže věci několik oprav, které spolu souvisejí a časově na sebe navazují, je rozhodující součet nákladů na související opravy. Náklady na dopravu a jiné náklady spojené s opravou, pokud jsou uvedeny v daňovém dokladu o provedení opravy, se do nákladů na tuto opravu nezapočítávají, jsou však součástí ročního limitu podle odstavce 6.

(6) Součet nákladů za drobné opravy uvedené v odstavcích 2 až 5 nesmí přesáhnout částku 70 Kč/m² podlahové plochy bytu za kalendářní rok, včetně nákladů na dopravu a jiných nákladů spojených s opravou, pokud jsou uvedeny v daňovém dokladu o provedení opravy.

(7) Podlahovou plochou bytu se pro účely tohoto nařízení rozumí součet podlahových ploch bytu a jeho příslušenství, a to i mimo byt, pokud jsou užívány výhradně nájemcem bytu; podlahová plocha sklepů, které nejsou místnostmi, a podlahová plocha balkonů, lodžii a teras se započítává pouze jednou polovinou.

§ 6

Náklady spojené s běžnou údržbou bytu (k § 687 odst. 3)

Náklady spojené s běžnou údržbou bytu jsou náklady na udržování a čištění bytu, které se provádějí obvykle při delším užívání bytu. Jsou jimi zejména pravidelné prohlídky a čištění předmětů uvedených v § 5 odst. 3 (plynospotřebičů apod.), malování včetně opravy omítek, tapetování a čištění podlah včetně podlahových krytin, obkladů stěn, čištění zanesených odpadů až ke svislým rozvodům a vnitřní nátěry.¹³

Pokud opravy hradí společnost EURO CONCEPT, s.r.o., nemá nárok na odpočet daně z důvodu, že byt, na kterém opravy proběhly, pronajímá neplátcům, občanům, a je pro společnost uskutečněným zdanitelným plněním bez nároku na odpočet DPH, a proto není možné u těchto oprav uplatnit odpočet DPH na vstupu.

Příkladem opravy většího rozsahu hrazenou pronajímatelem je výměna oken v účetním období roku 2009 v pronajaté bytové jednotce v Uherském Ostrohu, kde na základě cenové nabídky byla vybrána firma RI OKNA, a. s., Bzenec s tím, že na základě realizace smlouvy o dílo byla vystavena faktura (příloha č. 2) na celkovou částku 25 616,31 Kč včetně 9 % DPH ve výši 2 112,91 Kč. Tato částka daně nebyla uplatněna jako odpočet DPH z důvodu osvobození bez nároku na odpočet, jak jsem uvedla výše.

4.3. Výkup nemovitostí

Společnost se zabývá výkupem nemovitostí a jejich následným prodejem. Pro výkup využívá hlavně dražby, výběrová řízení a přímé odkupy.

¹³ Dostupné z WWW:

<http://portal.gov.cz/wps/portal/_s.155/701/.cmd/ad/.c/313/.ce/10821/.p/8411?PC_8411_p=5&PC_8411_l=258/1995&PC_8411_ps=10&PC_8411_text=258/1995#10821>.

Komplexní úpravu veřejných dražeb obsahuje **zákon č. 26/2000 Sb. o veřejných dražbách**. Zákon rozlišuje dva druhy dražeb:

- **dražby dobrovolné**, prováděné na návrh vlastníka věci nebo osoby oprávněné (např. likvidátora či správce konkursní podstaty) a
- **dražby nedobrovolné**, prováděné na návrh zástavního věřitele, a to i proti vůli vlastníka předmětu dražby.

4.3.1. Dobrovolné dražby

Dražba je veřejné jednání za účelem přechodu vlastnického práva k předmětu dražby z dosavadního vlastníka na vydražitele. Dražit lze nemovitosti, věci movité i majetková práva (např. pohledávky) s výjimkami uvedenými v zákoně. Dražbu může organizovat a provádět pouze koncesovaný dražebník, který nese plnou zodpovědnost za její zákonný průběh a pro případ vzniku škody je povinně pojištěn.

Příprava dražby a její průběh je plně v režii vlastníkem nemovitosti vybraného dražebníka. Jejich vztah musí být upraven písemnou smlouvou, která má zákonem stanovené náležitosti. Součástí smlouvy je i dohodou sjednaná **odměna dražebníka**, která obvykle činí **3 – 7 % z ceny dosažené vydražením**.

Dražebník v rámci přípravy dražby zajistí mj. znalecký odhad v místě a čase obvyklé ceny nemovitosti, zohledňující její stav a případné vady.

Navrhovatel odpovídá za vady předmětu dražby, které mu byly či měly být při podání návrhu na provedení dražby známy a neupozornil na ně včas dražebníka!

Výše nejnižšího podání (vyvolávací cena), za něž bude nemovitost nabídnuta k dražbě, je v zásadě věcí vlastníka nemovitosti – bez ohledu na výši ceny odhadní. Je však zřejmé, že správné stanovení výše nejnižšího podání má rozhodující vliv na zájem o dražbu a úspěšné vydražení nemovitosti.

Konání dražby dražebník vyhlásí **dražební vyhláškou**, v níž musí uvést všechny předepsané informace, mj. i dva termíny prohlídky dražené nemovitosti. Dražební vyhláška musí být zveřejněna způsobem vzhledem k předmětu dražby v místě obvyklém, tj. v případě dražby nemovitosti, mj. vyvěšena ve veřejně přístupné části objektu a nejméně 30 dnů před zahájením dražby rovněž zveřejněna na centrální adrese.

Dražební vyhláška a **dražební řád** jsou dvě různé věci. V dražebním řádu, který se zpravidla netýká pouze jedné dražby, dražebník může konkretizovat některá ustanovení zákona o veřejných dražbách pro podmínky své činnosti.

Dražební jednání je veřejné, tzn. že smí dražit každý, kdo splní předepsané zákonné podmínky. Účastníka dražby může zastupovat zástupce na základě písemné plné moci s úředně ověřeným podpisem. Podmínkou účasti na dražbě je složení **dražební jistoty** ve výši a termínu uvedeném v dražební vyhlášce.

Dražební jistota činí nejvýše 30 % z nejnižšího podání a slouží jako zajištění budoucích závazků účastníků dražby.

Dražební jednání řídí **licitátor**, který dražbu zahajuje tzv. vyvoláním, dále pak vyzývá účastníky, aby činili podání, a nakonec uděluje **příklep**. Součástí vyvolání je oznámení nejnižšího podání a stanoveného minimálního příhozu. Draží se, dokud účastníci dražby činí vyšší podání.

Není-li nikdo z účastníků dražby ochoten další vyšší podání učinit ani po třetí výzvě, udělí licitátor příklep účastníkovi dražby, který učinil dosud nejvyšší podání. Udělením příklepu je dražba skončena. Dražebník neprodleně vrátí účastníkům dražby s výjimkou vydražitele složené dražební jistoty. Dokladem o provedené dražbě je protokol, který je dražebník povinen po ukončení dražby vyhotovit.

Účastník dražby, jemuž byl udělen příklep, se stal vydražitelem. **Vydražitel** je povinen uhradit dražebníkovi cenu dosaženou vydražením ve stanovené lhůtě; je-li tato částka nižší než 200 000 Kč ihned po skončení dražby, částku do 500 000 Kč do 10 dnů a částku vyšší než 500 000 Kč do 3 měsíců od skončení dražby, přičemž na cenu dosaženou vydražením se vydražiteli započítá jím složená dražební jistota a její příslušenství.

Provedením úhrady přechází na vydražitele vlastnictví předmětu dražby k okamžiku udělení příklepu.

Náklady dražby (např. pronájem sálu, znalečné, náklady medializace atd.) se hradí z výtěžku dražby, není-li ve smlouvě o provedení dražby ujednáno jinak. Výtěžek dražby předá dražebník po vypořádání nákladů dražby bez zbytečného odkladu po uhrazení ceny dosažené vydražením bývalému vlastníkov.

Vydražiteli, který nabytí vlastnictví předmětu dražby, dražebník vydá písemné potvrzení o nabytí vlastnictví. Jde-li o nemovitost, dražebník zašle jedno vyhotovení potvrzení o nabytí vlastnictví rovněž příslušnému katastrálnímu úřadu. Vlastník, popř. jím zmocněný zástupce, nemovitost protokolárně předá vydražiteli na základě předložení potvrzení o vlastnictví.

Nebylo-li po vyvolání učiněno ani nejnižší podání, může licitátor snížit nejnižší podání o částku uvedenou ve smlouvě o provedení dražby. Pokud se nikdo z účastníků ani pak do dražby nezapojí, licitátor dražbu ukončí. Následně lze připravit a provést dražbu opakovanou. Nezaplatí-li vydražitel ve stanovené lhůtě cenu dosaženou vydražením, dojde k tzv. zmaření dražby. Na vydražitele nepřejde vlastnictví k předmětu dražby a z jistoty jím složené se zaplatí náklady zmařené dražby a náklady dražby opakované, případně další vzniklá škoda.¹⁴

4.3.2. Nedobrovolné dražby

Dražbu nedobrovolnou navrhuje **dražební věřitel** - osoba právnická nebo fyzická, jejíž pohledávka za dlužníkem je přiznána vykonatelným soudním rozhodnutím, vykonatelným rozhodčím nálezem nebo vykonatelným notářským zápisem a jejíž pohledávka je zajištěna zástavním, zadržovacím právem nebo omezením převodu nemovitostí a dalšími podklady pro provedení nedobrovolné dražby.

¹⁴ Dostupné z WWW: <<http://www.mesec.cz/clanky/drazba-nemovitosti-alternativa-k-prodeji/>>.

Pro účely dražby je nutné nechat předmět dražby ocenit.

Před podepsáním Smlouvy o provedení nedobrovolné dražby je nutné, aby dlužník byl věřitelem upozorněn na zamýšlený výkon práva cestou nedobrovolné dražby. Dlužník musí být písemně vyrozuměn a musí převzetí tohoto oznámení písemně potvrdit.

V případě, že se dlužníkovi nepodaří doručit toto oznámení, není možné přistoupit k nedobrovolné dražbě a musí být použit jiný způsob pro zpeněžení zástavy.

Poté je podepsána Smlouva o provedení nedobrovolné dražby a dražební vyhláška.

Dražební vyhláška, kde jsou uvedeny veškeré informace o předmětu dražby, je zveřejněna na mnoha místech za účelem co nejširší účasti na dražbě a maximálního výtěžku dražby. Pokud jsou splněny zákonné podmínky, zveřejňuje se dražební vyhláška na centrální adrese (centrální server pro veškeré dražby v ČR) a popřípadě v tisku.

Před každou dražbou je možnost zúčastnit se prohlídky předmětu dražby a seznámit se stavem předmětu dražby. Na prohlídkách jsou také k dispozici znalecké posudky a technická dokumentace (pokud je k dispozici). Pokud vlastník předmětu dražby brání přístupu, je prohlídka provedena v rámci možností.

Ostatní dražební věřitelé mohou u dražebníka přihlásit své pohledávky do 15 dnů před konáním dražby a doložit jejich zajištění právem k předmětu dražby.

Dražba je zahájena vyvoláním **licitátora**, tzn. představením předmětu dražby a po té účastníci dražby činí podání zvednutím přidělené tabulky s číslem a ústním podáním. Účastníkovi, který učiní nejvyšší podání, je licitátorem udělen příklep a je svým podáním vázán.

Vydražitel musí doplatit cenu dosaženou vydražením v zákonných lhůtách (§ 52 zákona č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách). V opačném případě je dražba zmařena a vydražitel, který nedoplatil cenu dosaženou vydražením je povinen uhradit náklady dražby i náklady opakované dražby. Na úhradu těchto nákladů se použije jím složená dražební jistota.

Po zaplacení ceny dosažené vydražením je předmět dražby předán vydražiteli a dány příkazy k provedení zápisu změn ve vlastnických právech (oznámení katastrálnímu úřadu, Středisku pro cenné papíry).

Vydražitel se stává majitelem předmětu dražby k okamžiku příklepu učiněným licitátorem, ale až po úplném zaplacení. Tedy uplatňuje se zde institut nabytí vlastnictví se zpětnou účinností.

Odpovědnost za škodu nese bývalý majitel až do okamžiku předání předmětu dražby.

Věcná břemena a nájemní smlouvy váznoucí na předmětu dražby vydražením nezanikají a přecházejí na vydražitele. Zástavní práva zajišťující pohledávky zanikají, kromě těch zástavních práv, která jsou starší než nejstarší přihlášená pohledávka zajištěná zástavním právem

Dražebník předá částky odpovídající výši uspokojovaných pohledávek dražebním věřitelům v plné výši. Pokud výtěžek dražby nepostačuje uspokojit všechny věřitele v plné výši, přistupuje se k uspokojování v pořadí dle zákona:

1. Pohledávky z hypotečního úvěru
2. Pohledávky zajištěné zástavním právem nebo omezením převodu nemovitostí
3. Daně, poplatky a pojistné

Vydražitel má možnost seznámit se s faktickým i právním stavem předmětu dražby a nelze tedy po vydražení uplatňovat jakékoliv slevy či snížení ceny z důvodu vad na předmětu dražby.¹⁵

4.3.3. Výběrová řízení

Výběrové řízení může vyhlásit kterýkoliv vlastník nemovitosti za podmínek, které si sám určí v memorandu (tzv. podmínkách výběrového řízení). Může být prezentováno různými způsoby, např. internet, tisk, atd. Společnost se zejména účastní výběrových řízení na byty

¹⁵ Dostupné z WWW: <<http://www.drazba.info/co-nabizime.php?stranka=nedobrovolne-drazby>>.

a rodinné domy, tzv. obálkovou metodou, kde hlavním kritériem je nejvyšší nabídka ceny bez dalších omezení. EURO CONCEPT, s.r.o., především využívá tyto vykoupené nemovitosti za účelem dalšího prodeje, popřípadě dlouhodobého pronájmu (zůstává v majetku firmy).

4.3.4. Přímý odkup

V rámci své činnosti společnost využívá i přímé odkupy nemovitostí od vlastníků, kteří s ní, po dohodě ceny nemovitostí (zejména se jedná o vlastníky, kteří mají finanční nebo jiné problémy), uzavřou kupní smlouvu na převod nemovitostí na společnost. U těchto odkupů je charakteristikou rychlá platba, vyplacení exekučních, zástavních a jiných omezení, které jsou pro společnost vysoce rizikové (příloha č. 3). Výkupové ceny těchto nemovitostí jsou proto oproti tržním odhadům v průměru na 70 % tržní hodnoty. Při prodeji takové nemovitosti je předpoklad vyššího výnosu.

4.3.5. Výkup nemovitostí z hlediska DPH

Společnost se zabývá výkupem nemovitosti a jejich následným prodejem. Jelikož převažuje nákup a prodej nemovitostí, které splňují § 56 odst. 1 ZDPH jedná se o osvobozený prodej.

Tato skutečnost má však negativní dopad na výdaje, které mají přímou souvislost s nákupem či prodejem daných nemovitostí. Jelikož se jedná o uskutečněná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet DPH, není možné u zmiňovaných výdajů uplatnit odpočet DPH.

Máme-li však výdaje, které mají nepřímou souvislost s nákupem či prodejem daných nemovitostí, musíme tyto výdaje, potažmo DPH uplatnit v rámci koeficientu.

4.4. Zprostředkování nákupu a prodeje nemovitostí

Hlavní náplní realitní kanceláře je zprostředkování nákupu a prodeje nemovitostí. Z hlediska zákona o DPH se jedná o činnost, která není osvobozena od DPH a podléhá základní sazbě daně, tj. 20 % a to z důvodu, že zprostředkování není uvedeno jako činnost

osvobozená od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet v díle 8 zákona o DPH a ani o činnost osvobozenou od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet dle dílu 9 zákona o DPH.

Veškerá přijatá zdanitelná plnění spojená se zprostředkováním jsou s nárokem na odpočet daně a nezáleží na tom, zda jsou poskytovány občanům nebo plátcům.

V této části bych chtěla upozornit na změnu v § 10 odst. 12 písm. c) jež původně zněl:

„Místem plnění při poskytnutí služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby, která spočívá v zajištění

- a) přepravy zboží mezi členskými státy, je místo zahájení přepravy,
- b) služby přímo související s přepravou zboží mezi členskými státy, je místo, kde je služba související uskutečněna,
- c) jiné služby než uvedené v písmenech a), b) nebo v odstavci 6 nebo v zajištění zboží, je místo, kde je místo plnění zajišťované služby nebo kde je místo plnění zajišťovaného dodání zboží, pořízení zboží nebo převodu nemovitosti.“¹⁶

Od 1. 1. 2010 tento odstavec přechází do samostatného § 10e zákona o dani z přidané hodnoty a to ve znění:

„Místem plnění při poskytnutí služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby nepovinné k dani, je místo, kde je místo plnění zajišťovaného plnění.“¹⁷

U služeb uvedených v tomto paragrafu je nutno sledovat při řešení několik kroků. V prvním z nich je třeba si uvědomit, že se jedná o službu pro osobu nepovinnou k dani, tedy osobu příjemce zprostředkovatelské služby a v druhém kroku, že se při použití tohoto ustanovení určí místo plnění v závislosti na druhu zajišťovaného plnění. Rozhodující je, kde je místo plnění zajišťované služby.

Při zprostředkování nákupu a prodeje nemovitostí společnost využívá na základě smlouvy o zprostředkování (příloha č. 4) tzv. **kauci** (rezervační poplatek).

¹⁶ Dostupné z WWW: < <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dph/cast1h2d2.aspx>>.

¹⁷ LEDVINKOVÁ (2010), s. 129.

Tato kauce se skládá na základě svobodné vůle klienta (kupujícího) koupit nemovitost, kterou mu společnost nabídla (prohlídka nemovitostí, seznámení s nemovitostí, co se týká nabývacích titulů, omezení vlastnického práva, stav nemovitosti atd.). Po veškerých náležitostech a zaplacení výše uvedené kauce, která vesměs činí 10% kupní ceny, se v kupní smlouvě převede na první část kupní ceny nemovitosti. V případě odstoupení od smlouvy ze strany kupujícího je kauce nevratná a stává se po dohodě všech smluvních stran smluvní pokutou. V tomto případě kauce není předmětem DPH, a proto dani nepodléhá.

Společnost EURO CONCEPT, s. r. o. si při tomto zprostředkování prodeje nemovitostí účtuje provizi ve výši 3 – 5 % z ceny nemovitosti bez DPH. Tato se většinou vyčísluje v kupní smlouvě, kterou podepisují všechny zúčastněné strany. Výše DPH činí 20 %. V případě, že ze strany klienta dojde ke znemožnění převodu nemovitostí, zaplatí klient zprostředkovateli smluvní pokutu ve stanovené výši. Tato smluvní pokuta není předmětem DPH.

V případě, že by společnost zprostředkovávala prodej nemovitostí také pro osoby povinné k dani, bylo by místo plnění v místě příjemce služby. Například pro osobu povinnou k dani z jiného členského státu, pak by společnost fakturovala služby bez daně z přidané hodnoty a zdanění by provedl příjemce služby. Společnost však nezprostředkovává prodej nemovitostí v zahraničí.

4.5. Zkracování odpočtu a úprava odpočtu

Zkracování odpočtu daně ani úprava odpočtu daně se u této společnosti nepoužívají. Zkracování odpočtu je u společnosti zanedbatelné a úprava odpočtu daně se nebude uplatňovat, protože nákupy jsou osvobozeny od DPH.

5. Závěr

Cílem diplomové práce bylo aplikovat zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění na činnosti realitní kanceláře. V práci uvádím konkrétně firmu EURO CONCEPT, s. r. o.

V jednotlivých částech diplomové práce jsem dostatečně s pomocí zákona a různých pomůcek zpracovala teoreticky problematiku daně z přidané hodnoty u nemovitostí, bytů, nebytových prostor a pozemků a v praktické části také nahlédnutí a bližší popis činností realitní kanceláře.

Výsledky z praktické části mé práce by se daly shrnout v několika kapitolách podle činností, které tato realitní kancelář vykonává:

1. **Pronájem nemovitostí** podle § 56 odst. 3 ZDPH, který vzhledem k tomu, že je zprostředkováván mezi neplátcí, je osvobozen bez nároku na odpočet. Provize ze zprostředkování pronájmu podléhá základní sazbě daně z přidané hodnoty, tedy 20 %.
2. **Opravy na pronajatém majetku** nepodléhají DPH v případě, že je provádí společnost EURO CONCEPT, s. r. o., protože byt či nemovitost pronajímá neplátcům, nemůže si tedy uplatnit odpočet DPH.
3. **Následný prodej vykoupených nemovitostí** splňuje podmínku § 56 odst. 1 ZDPH, což znamená, že je osvobozen od DPH bez nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, která souvisí s touto činností. To má negativní dopad na výdaje související s výkupem nemovitostí. Tyto výdaje jsou pro společnost přijatým zdanitelným plněním bez nároku na odpočet.
4. **Zprostředkování nákupu a prodeje nemovitostí** podléhá DPH, neboť není uvedena jako činnost osvobozená s nárokem na odpočet ani jako činnost osvobozená bez nároku na odpočet. U realitní kanceláře kromě provize, která podléhá základní sazbě DPH, podléhá DPH také tzv. kauce v případě, že předpokládaný prodej opravdu proběhne a tato kauce se stává součástí provize. V případě že prodej nemovitosti

neproběhne, stává se kauce smluvní pokutou, která není předmět DPH a dani tedy nepodléhá.

- 5. Zkracování odpočtu a úprava odpočtu DPH** se v této společnosti neprovádí. Zkracování odpočtu daně je zanedbatelné a úprava odpočtu DPH se také neprovádí, protože nákupy jsou osvobozeny od DPH nebo u nich není nárok na odpočet daně.

V praxi je tedy nárok na odpočet daně na vstupu u realitních kanceláří zabývajících se výše uvedenými činnostmi v podstatě minimální. Většina činností jsou uskutečňována plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet a zdaňována je v podstatě pouze provize. Společnostem se nevyplatí ani krácení nároku na odpočet ani úprava odpočtu.

Společnosti se nevyplatí využití krácení nároku na odpočet daně. Vzhledem k tomu, že většina činností je osvobozena od daně bez nároku na odpočet, je koeficient tak nízký, že jej společnost nevyužívá.

Seznam použité literatury

Knižní publikace:

BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty 2009*. Praha: ASPI, 2009. 145 s. ISBN 978-80-7357-426-0.

DRÁBOVÁ, M.; HOLUBOVÁ, O.; TOMÍČEK, M. *Komentář: Zákon o dani z přidané hodnoty*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2009. 628 s. ISBN 978-80-7357-440-6.

KUNEŠ, Z. *DPH u nemovitostí a ve výstavbě k 1. 1. 2009*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 155 s. ISBN 978-80-7263-499-6.

KUNEŠ, Z. *DPH u nemovitostí a ve výstavbě k 1. 1. 2010*. 2. aktual. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 165 s. ISBN 978-80-7263-592-4.

LEDVINKOVÁ, J. *DPH v příkladech 2009*. 5. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 415 s. ISBN 978-80-7263-506-1.

LEDVINKOVÁ, J. *DPH v příkladech 2010*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 479 s. ISBN 978-80-7263-593-1.

LEDVINKOVÁ, J. *Průvodce novelou zákona o DPH k 1. 1. 2010*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 240 s. ISBN 978-80-7263-581-8.

STRAKOVÁ, H.; HOCHMANNOVÁ, O.; HEJDUKOVÁ, D. *Zákon o DPH s komentářem a příklady ve znění účinném od 1. 1. 2010*. 1. vyd. Praha: BILANCE, 2010. 312 s. ISBN 978-8086371-53-5.

Internetové zdroje:

BUSINESSCENTER.CZ [online]. c2008 – 2010, datum poslední revize 30. 3. 2010 [cit. 2010-04-04]. Dostupné z: <<http://business.center.cz/BUSINESS/PRAVO/ZAKONY/dprij/cast3.aspx>>.

BUSINESSCENTER.CZ [online]. c2008 – 2010, datum poslední revize 30. 3. 2010 [cit. 2010-04-04]. Dostupné z: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dph/cast1h2d2.aspx>>.

ČESKÁ AUKČNÍ A DRAŽEBNÍ, a.s. [online]. Poslední revize 19. 3. 2010 [cit. 2010-03-19]. Dostupné z: <<http://www.drazba.info/co-nabizime.php?stranka=nedobrovolne-drazby>>.

MĚŠEC.CZ [online]. c1998-2010, poslední revize 19. 3. 2010 [cit. 2010-03-19]. Dostupné z: <<http://www.mesec.cz/clanky/drazba-nemovitosti-alternativa-k-prodeji/>>.

PORTÁL VEŘEJNÉ SPRÁVY ČESKÉ REPUBLIKY [online]. c2003 – 2010 Ministerstvo vnitra, datum poslední revize 30. 3. 2010 [cit. 2010-03-30]. Dostupné z: <http://portal.gov.cz/wps/portal/_s.155/701/.cmd/ad/.c/313/.ce/10821/.p/8411?PC_8411_p=5&PC_8411_l=258/1995&PC_8411_ps=10&PC_8411_text=258/1995#10821>.

SAGIT [online]. c2009, poslední revize 1. 5. 2004 [cit. 2009-10-19]. Dostupné z: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=156&typ=r&levelid=EU_229.HTM>.

SAGIT [online]. c2009, poslední revize 1. 5. 2004 [cit. 2009-10-19]. Dostupné z: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=156&typ=r&levelid=eu_161.htm>.

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

.....

Bc. Veronika Balážová

Adresa trvalého pobytu studenta:

Nivy II/288, 763 26 Luhačovice

Seznam příloh

Příloha č. 1 Smlouva o zprostředkování k bytu

Příloha č. 2 Faktura za výměnu oken v bytě v Uherském Ostrohu

Příloha č. 3 Výpis z katastru nemovitostí

Příloha č. 4 Smlouva o zprostředkování k nemovitosti

